



**PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA NORMA GENERAL  
ANTI ELUSIÓN Y EN ESPECIAL LA RELACIÓN DEL ABUSO DE FORMAS  
JURÍDICAS CON EL ABUSO DEL DERECHO**

**Parte II**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: David Araya Quintana  
Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora**

**Santiago, marzo 2017**

## IV.- CONCEPTOS RELEVANTES

### A.- PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA.

Comprender cuál es el sentido y alcance de la expresión “planificación tributaria” resulta hoy de vital relevancia para los asesores tributarios, pues su utilización como vocablo se vio restringida en los hechos, luego de la dictación de las leyes 20.780 y 20.899.

La doctrina nacional ha definido la planificación tributaria como “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario”.<sup>1</sup>

Luego, de la definición citada podemos sostener que la planificación tributaria, aún con la Reforma Tributaria, permanece como expresión lícita de organización y de reconocimiento a la libertad de empresa, así “la libertad económica constituye un derecho propio del ser humano, siendo en forma importante, una condición necesaria aunque no suficiente para la democracia. La libertad económica permite ofrecer a otros, que eligen, la creatividad humana en forma de bienes y servicios, lo que conlleva reconocer y resguardar

---

<sup>1</sup>UGALDE P. Rodrigo y GARCÍA Escobar Jaime, Ob. Cit. p. 53.

el derecho de las personas de buscar su propia realización personal y no imponerles aquella establecida por el Estado.”<sup>2</sup>

Sin embargo, esta creatividad humana y su manifestación a través del principio de la autonomía de la voluntad, no logra vincular necesariamente a las partes ajenas -como el Fisco- a la relación creada por dicha exteriorización de voluntad. Así la Excma. Corte Suprema ha resuelto que: “El principio de la autonomía de la voluntad y de la libre contratación crea una ficción que consiste en asignarle al contrato, legalmente celebrado, el carácter de ley, pero para los contratantes, esto es, se establece que un contrato tiene para ellos la misma fuerza que una ley, pero dicha fuerza de ley no obliga al Estado ni a los tribunales en lo tocante a su contenido, quienes deben, enfrentados a un caso concreto, precisar su alcance. En el campo del derecho tributario carece por completo del sentido que se le ha querido asignar y que se le ha dado por el fallo recurrido, ya que la ley ha entregado normas claras y precisas para la determinación de los tributos que gravan, como en el presente caso, determinadas operaciones, precisamente para sacar del ámbito privado la facultad de fijar un elemento como el precio, que es el que determina la entidad del mismo, puesto que ello conduciría a que los particulares establecieran por sí mismos, si deben tributar y en qué cantidad, lo que como ya se dijo, no es aceptable.”<sup>3</sup>

Con la prevención recién señalada que hacemos, se ha sostenido a propósito del artículo 4 bis del Código Tributario introducido por la Reforma,

---

<sup>2</sup> RIVERA N. Teodoro, Reflexiones en torno a la Libertad de Empresa en la Constitución de 1980, en “20 años de la Constitución Chilena 1981-2001”, Universidad FinisTerra, Santiago, 2001, p. 403.

<sup>3</sup> Corte Suprema, sentencia de 24 de enero de 2002, rol 4.426-00, cit. MARTINEZ C. Rafael, *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho*, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXIX, Segundo Semestre de 2007, p. 353.

que dicha norma “vino a reconocer expresamente el carácter lícito de las planificaciones tributarias pues su inciso segundo afirma que (e)l Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria suponer reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.”<sup>4</sup>

Lo dicho respecto a este punto, corresponde a lo que la doctrina denomina “planificación tributaria reglada” que dice relación a lo indicado respecto de la buena fe en el art. 4 ter inciso segundo del C.T. “...Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso (...) siempre que éstos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”.

Se discute si la denominada planificación tributaria agresiva de la que se dice que es aquella que se aprovecha de los tecnicismos legales, llevando a la legislación tributaria al límite para obtener el ahorro o devolución de impuestos<sup>5</sup>; sería o no aceptable a la luz de las normas antielusivas. Estimamos, que dilucidar esta interrogante resulta sumamente complejo, pues la acepción “agresiva” resulta vaga y de apreciación relativa.

Se distingue también la denominada “planificación tributaria no reglada”, que es aquella “que consiste en el empleo de mecanismos no previstos (de forma permisiva ni prohibitiva) por el legislador para obtener un ahorro

---

<sup>4</sup> BOETSCH G. Cristián, *La norma general anti elusión*, Ediciones UC, año 2016, p. 4.

<sup>5</sup> VERGARA Q. Gonzalo, *Norma Antielusiva General*, Editorial Libromar, 2016, p.p. 40 y 41.

tributario, sin constituir un abuso tributario ni una simulación tributaria de conformidad a los artículos 4 ter y 4 quáter del CT, respectivamente”<sup>6</sup>.

Estas planificaciones no regladas, en virtud de la garantía constitucional de la Libertad de Empresa y por la presunción de la buena fe, deben ser aceptadas, ya que el destructor de esta presunción es justamente la figura de la elusión en la forma tipificada en los art. 4 ter y 4 quáter, la que como se verá más adelante ha quedado circunscrita a las figuras de abuso de formas jurídicas y a la simulación.

Que sea “no reglada” se refiere evidentemente a la no regulación por parte del legislador, y no a las instrucciones que al respecto dicte la autoridad administrativa.<sup>7</sup>

## B.- ELUSIÓN.

Ya nos hemos referido a la evolución de este concepto a través de la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema. Doctrinariamente y en términos generales se ha dicho que “la elusión tributaria, en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de “causa” u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen

---

<sup>6</sup>VERGARA Q. Gonzalo, Ob. Cit. p. 101.

<sup>7</sup> Lo que descarta como antielusivo per se a los esquemas tributarios catalogados por la autoridad administrativa ([http://www.sii.cl/destacados/reforma\\_tributaria/catalogo\\_esquemas\\_tributarios.pdf](http://www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf)).

fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica”.<sup>8</sup>

Mayoritariamente se ha sostenido que el elemento diferenciador de esta figura respecto de la evasión, es el elemento temporal de su ocurrencia, y que la elusión acaecería con antelación al acaecimiento del hecho gravado, aseveración que no sería del todo precisa.<sup>9</sup>

Sin embargo, y a partir de la incorporación de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del C.T.<sup>10</sup> introducidos por las leyes 20.780 y 20.899, el concepto de

---

<sup>8</sup>WAHN P. Werner, *Elusión tributaria y normas entielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas consideraciones al respecto*, Revista de Estudios Tributarios Nº 5, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, p. 55.

<sup>9</sup>A este respecto ver: OSORIO M. Hugo, GONZÁLEZ O. Jaime, VILDÓSOLA G. Carla y VIDAL C. Vanesa, Ob. Cit p. 32.

<sup>10</sup>**Artículo 4° bis.-** Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

**Artículo 4° ter.-** Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera

elusión para efectos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico se circunscribe a las figuras de abuso de las formas jurídicas y a la simulación.

Así para nuestro ordenamiento jurídico y en virtud de las nuevas normas antielusivas generales, la elusión tributaria corresponde a una figura típica, definida legalmente, aunque lo suficientemente amplia como para abarcar una serie de situaciones previstas e imprevistas por el legislador.

En consecuencia en nuestra norma tributaria, respecto de la especie “abuso de formas jurídicas”, serán elusivas aquellas conductas que eviten total o parcialmente la realización del hecho gravado o disminuyan la base imponible o la obligación tributaria, o postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación mediante actos o negocios jurídicos que individualmente considerados o en su conjunto no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero.

La otra especie dentro del género elusivo-tributario general en nuestro derecho nacional, corresponde a la simulación, y más específicamente a la simulación relativa conforme aparece de manifiesto en el texto del art. 4 quáter del C.T.

---

reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponderables establecidos en la ley.

**Artículo 4° quáter.-** Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

### C.- EVASIÓN.

Identificada también como simulación ilícita<sup>11</sup>, históricamente su reproche ha sido el más pacífico.

En Derecho se define la simulación como “concierto o inteligencia de dos o más personas, autores de una convención o contrato, para engañar a terceros” y la simulación ilícita se define como “aquella que se celebra con la intención positiva de perjudicar a terceros”<sup>12</sup>

En la evasión el hecho gravado ha nacido, no obstante, mediante maniobras dolosas se evita el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo mismo, tradicionalmente se ha identificado a la evasión como delito tributario.

---

<sup>11</sup> MARTINEZ C. Rafael, *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho*, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad de Católica de Valparaíso XXIX, Segundo Semestre de 2007, p.p. 357 y 358.

<sup>12</sup> DIEZ D. Raúl *La simulación de contrato en el Código Civil chileno*, Fallos del Mes, 1982, p. 105.



## **V.- ESCENARIO PREVIO A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN.**

### **A.- NORMAS ESPECIALES ANTIELUSIVAS.**

En doctrina se distinguen las normas tributarias antielusivas generales y las especiales o específicas. Las primeras, como su nombre lo indica, están establecidas en forma abstracta y tipifican conductas genéricas aplicables a diversas e indeterminadas conductas del contribuyente, podríamos decir respecto de estas normas, que fueron establecidas por el legislador para conductas incluso desconocidas e imprevistas por éste, pero cuyo resultado será burlar la obligación tributaria.

Previo a la Reforma Tributaria de las leyes 20.780 y 20.899, nuestro legislador no tenía una norma general antielusiva, sino normas específicas. Estas normas específicas antielusivas, “son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no ‘autorizan’ al órgano contralor para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción”.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> WAHN P. Werner. Ob. Cit. p. 56.

Podemos decir entonces que previo a la Reforma, aunque específicas, teníamos normas tendientes a evitar o prevenir la elusión, las que encontramos como normas imperativas y prohibitivas a lo largo de la legislación tributaria, con sanciones en caso de infracción, particulares para cada una de dichas normas. La norma antielusiva general, en cambio, aparece más bien de forma transversal a través de la ley tributaria, y su sanción será uniforme para cada caso una vez declarada judicialmente, esto es, la inoponibilidad tributaria del acto abusivo o simulado y el pago correspondiente de los impuestos y multa.

#### B.- ACTITUD DEL PLANIFICADOR FRENTE A ESTAS NORMAS.

Las normas antielusivas constituyen verdaderos límites a la autonomía de la libertad y al ejercicio de los derechos subjetivos. Por tal motivo, el asesor tributario debe tenerlas especialmente presentes a la hora de materializar el ejercicio de la libertad de empresa del contribuyente.

En el caso de las normas antielusivas especiales, como se indicó, se encuentran tipificadas en la ley tributaria e identificadas por ésta con aceptable grado de determinación concreta. Luego su identificación como límite aparece manifiesto para el planificador, por ejemplo en forma de rechazo de gasto, requisitos legales para aprovechar pérdidas tributarias, presunciones de retiro, etc.

Al contrario de las normas antielusivas especiales, las generales al no contener un tipo específico y concreto, su eventual infracción tiene un grado de certidumbre menor. No obstante lo anterior, esta incertidumbre no libera al

planificador de la observancia de la norma y requiere de parte de éste una mayor preparación y criterio, sobre todo por la inclusión en el CT del artículo 100 bis, que establece una multa a la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, ascendente hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales no pudiendo superar las 100 unidades tributarias anuales.

## **VI.- LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN FRENTE A LAS NORMAS DEL DERECHO COMÚN.**

### **HIPOTESIS QUE CONFIGURAN LA ELUSIÓN TIPIFICADA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Por lo que hemos visto hasta ahora, la elusión ha quedado establecida en el Código Tributario en la forma descrita en los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter, con prescindencia de otras definiciones doctrinarias o tradicionalmente aceptadas sobre la materia, por lo que la analizaremos en concreto.

## 1.- LA SIMULACIÓN.

### 1.1.- CONCEPTO.

Como se aprecia al inicio de este trabajo, este estudio no desarrollará mayormente la simulación y su relación con las normas antielusivas generales. Sin embargo, se mencionará su definición e identificará qué tipo de simulación es la típica de la norma antielusiva general chilena.

Se ha dicho en relación a la simulación, que en ella “se elabora una apariencia de acto jurídico, o bajo disfraz de un acto se oculta otro que corresponde a la verdadera intención de las partes”.<sup>14</sup>

La simulación, en doctrina, admite clasificaciones. En tal sentido, la simulación puede ser lícita o ilícita. La simulación lícita es aquella que no tiene por finalidad causar un perjuicio a terceros, es decir, no persigue fines dolosos, por tanto es determinada por fines inocentes o de orden moral. Por otra parte, la simulación ilícita, es aquella orientada a causar perjuicios a terceros.

Adicionalmente, una de las principales clasificaciones de la simulación, es aquella que distingue entre la absoluta y relativa, según si hubo intención real de celebrar un acto jurídico distinto al simulado o si bien en realidad la intención oculta de las partes era no celebrar acto alguno. Así se distingue entre la simulación relativa y la simulación absoluta.

---

<sup>14</sup>PESCIO V. Victorio, Manual de Derecho Civil, T. II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, p. 28

Esta forma de entender la simulación, también es compartida por la interpretación administrativa. En tal sentido, el SII, a través de la circular 65 del 23 de julio de 2015, recoge la doctrina civil en orden a diferenciar la simulación en absoluta y relativa. También, aprovechando las diferencias conceptuales entre una y otra, se afirma, en la mentada circular, que la simulación establecida en el artículo 4 quáter, no sería de carácter “absoluta”, sino más bien, “relativa”.

Estimados que la norma del art. 4 quáter del Código Tributario se refiere a la simulación relativa, al expresar que la simulación ocurre cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento. Es decir, la norma supone la existencia oculta de otro acto o situación y no supone que se simule sobre la inexistencia de algo, descartando con ello la simulación absoluta.

Lo anterior sólo en cuanto al contenido de la norma ya mencionada, ya que en materia tributaria sí puede existir la simulación absoluta, pero en el evento de configurarse, sus efectos difieren de los previstos en el artículo 4 quáter. En efecto, de configurarse una simulación absoluta, ésta quedaría fuera del supuesto del artículo 4 quáter, lo que no obsta que pueda sancionarse conforme a los principios del derecho común.

Sin perjuicio de lo anterior, existen autores que indican que la simulación tratada en el Código Tributario, no sería de carácter absoluta ni relativa, es decir, la simulación tributaria difiere de lo que entiende el derecho común y el SII a través de la circular ya citada. Lo anterior lo justifican indicando que el

contribuyente lo que desea esconder es una de cuatro cuestiones con incidencia exclusivamente tributaria, a saber: se disimula la “configuración del hecho gravado del impuesto”, la “naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, el “verdadero monto de la obligación tributaria” o bien la “data de nacimiento”. Se agrega que, si mediante el acto o negocio jurídico se encubre cualquier otra cuestión o hecho –aun cuando sea perjudicial y con ánimo de engaño a terceros-, no estamos frente a la simulación tributaria<sup>15</sup>.

Siguiendo con la clasificación principal, y en cuanto a los efectos tributarios de la simulación absoluta y relativa, nos permitimos citar lo expresado por la circular 65 sobre la materia:

*Frente a un caso de simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que generan él o los actos celebrados de acuerdo a la forma elegida por las partes.*

*En el caso de simulación relativa, jurídicamente declarada por el tribunal tributario y aduanero, los efectos tributarios que se generen dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubran<sup>16</sup>.*

En definitiva, en la figura de simulación incorporada en el Código Tributario, el SII queda posibilitado de liquidar y girar un impuesto determinado, conforme a la verdadera voluntad de las partes, pero sin invalidarlo, es decir, sería un caso de inoponibilidad.

---

<sup>15</sup> BOETSCH G. Cristián, Ob.Cit, p. 133.

<sup>16</sup> SII, Circular 65 del 23 de julio de 2015, p 15.

En definitiva, la falta de sinceridad aparece como el elemento esencial de la simulación y previo a la incorporación de la norma general antielusiva, su consagración legal en materia tributaria la encontrábamos en el Código Tributario, tipificada como delito en el artículo 97 n° 4 inciso primero y si de ella resultara la devolución de impuestos, la del inciso tercero de mismo artículo 9 n° 4 inciso tercero. Se ha planteado con buenos argumentos, que la incorporación de la simulación como norma general antielusiva, produjo la despenalización de las figuras de simulación señaladas en el art. 97 n° 4.<sup>17</sup>

## 2.- EL ABUSO DE LAS FORMAS JURIDICAS.

### 2.1.- CONCEPTO TRIBUTARIO.

Prescribe el art. 4 ter del C.T. que los hechos imposables no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Al respecto, resulta notable que no obstante que el vocablo “abuso” es conocido en el derecho y utilizado en diversos conceptos de la doctrina legal (acto abusivo, abuso del derecho, abuso de poder, abuso de contratación, abuso de posición, abuso circunstancial, etc), aparezca como una acepción diversa a éstos, lo que en principio podría llevarnos a decir que corresponden a fenómenos distintos, no obstante tener elementos comunes.

El artículo 4 ter señalado, señala que el abuso de las formas jurídicas o abuso en materia tributaria, se constituye al evitar total o parcialmente la

---

<sup>17</sup>VERGARA Q. Gonzalo, Ob. Cit. p. 356 y sigs.

realización del hecho gravado o disminuyan la base imponible o la obligación tributaria, o postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación mediante actos o negocios jurídicos que individualmente considerados o en su conjunto no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero.

Respecto a esta norma, se distingue lo siguiente:<sup>18</sup>

2.1.1.- El abuso en materia tributaria está descrito por el legislador, tanto sus medios de comisión como los resultados obtenidos. Por lo que para su configuración deberán necesariamente darse todos los presupuestos, medios y resultado, para su declaración como tal.

2.1.2.- Su medio de comisión es a través de “actos o negocios jurídicos”. Aclarando este punto se ha dicho que “si bien en derecho comparado no existe pleno consenso en orden a los conceptos de ‘acto jurídico’ y de ‘negocio jurídico’, en general en Chile se suele estimar que se trata de términos sinónimos, en cuanto a ambos se refieren a una declaración de voluntad lícita encaminada a producir efectos jurídicos.”<sup>19</sup>

2.1.3.- Tiene un requisito negativo, cual es que de los referidos actos o negocios jurídicos no produzcan resultados o efectos jurídicos relevantes para el contribuyente o un tercero; entendiendo que se refiere a derechos y obligaciones relevantes para las partes.

Para nosotros, es precisamente este aspecto lo que restringiría en gran medida la aplicación de la figura del abuso de las formas como calificante de

---

<sup>18</sup>BOETSCH G. Cristián, Ob. Cit. p. 113 y sigs.

<sup>19</sup>BOETSCH G. Cristián, Ob. Cit. p. 115.



elusión en un caso concreto. En efecto, **la norma no requiere necesariamente la existencia de una legítima razón de negocios**, ni el obrar del buen padre de familia en la empresa, pues el elemento económico no es estrictamente necesario para librar de la calificación de abuso de formas jurídicas. Así, el solo efecto jurídico relevante serviría para sustraerse de la aplicación de la norma antielusiva. Lo anterior porque la norma en comento utiliza la expresión efectos “económicos o jurídicos”, no siendo su contenido, de carácter copulativo.

Así por ejemplo, sin ir muy lejos, la organización de un negocio en distintas personas jurídicas para acotar la responsabilidad civil, resulta relevante jurídicamente y así considerado podríamos decir que aun prescindiendo de consideraciones económicas, no podría ser elusivo. Ahora, lo que la norma exige no es la motivación, sino el resultado, de manera que ¿qué ocurriría si la motivación principal de este desmembramiento societario es obtener un ahorro tributario y secundariamente se produce un efecto jurídico relevante pero inesperado, como lo es la limitación de la responsabilidad civil? O yendo un poco más lejos en dar ejemplos, si consideramos que el derecho de dominio y su titularidad es una de los aspectos más importantes del derecho privado, el caso del padre que celebra un contrato de renta vitalicia con una sociedad constituida por su hijo en el cual aquel transfiere a ésta inmuebles de su patrimonio, y lo hacen con la intención principal de evitar el pago del impuesto a la herencia; si de hecho una vez materializada la transferencia por el contrato de renta vitalicia, la sociedad del hijo efectivamente se conduce como nueva señor y dueño de los bienes y cumple además con el pago de la renta vitalicia (supuestos necesario para evitar la figura de la simulación);

¿hubo o no abuso en los términos del art. 4 ter del C.T.? y la respuesta no está clara porque podría decirse que resulta relevante el efecto jurídico de transferirse el derecho de propiedad efectivamente (y con algunos años de antelación a la muerte del causante), aun cuando se celebró el contrato de renta vitalicia con la intención principal de eludir el pago de un impuesto, ya que en los hechos el efecto no fue exclusivamente el ahorro de impuestos. Aparece como una figura abusiva, pero produjo efectos jurídicos relevantes (transferencia de la propiedad antes de la muerte del causante), por lo que quedaría excluida de la figura tipificada en el art. 4 ter del C.T.

A este respecto cabe agregar que, el SII, a través de la Circular 65 del 23 de julio de 2015, modificada por la Circular 41 del 11 de julio de 2016, no hace ninguna precisión respecto a lo que debe entenderse o cómo deben cumplirse los supuestos del abuso de las formas contemplados en el ya mencionado artículo 4 ter. Es más, solo se limita a señalar que el efecto jurídico o económico relevante puede serlo tanto para el propio contribuyente o para un tercero, *por lo que las unidades operativas de este Servicio deben revisar convenientemente dicha circunstancia **conforme a los antecedentes de que se disponga** y, en su caso, **deberá serle requerida la acreditación respectiva** al contribuyente durante el trámite de Citación a que se refiere el inciso tercero del artículo 4° quinquies.*

De esta manera, cabe dejar planteada la siguiente interrogante: ¿Qué pasa si el contribuyente acompaña toda la documentación que demuestra, por si sola, la ocurrencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, independientemente de la menor o nula carga impositiva?

Sin duda en el futuro la jurisprudencia tendrá que establecer criterios a este respecto, especialmente sobre cuál es el sentido y alcance de la expresión “relevante”; sin embargo y de acuerdo al tenor literal de ley, la norma en comento exige la ausencia de efectos o resultados económicos **o jurídicos** relevantes, con prescindencia de si estos objetos son o no el principal motivo buscado al efectuar el acto o negocio jurídico o conjunto de éstos.

2.1.4.- Los efectos o resultados del acto o conjunto de ellos, deben tener por objeto un determinado y preciso ahorro tributario, el cual será evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado; la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria; o la postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria.

2.1.5.- La sanción del abuso tributario será “una suerte de inoponibilidad del acto, encontrándose habilitado el Servicio, previa declaración judicial del abuso, a obrar -léase liquidar y girar el impuesto – sin consideración del contrato del contribuyente, haciendo directamente aplicable la ley tributaria defraudada”.<sup>20</sup>

La doctrina por su parte, ha elaborado la siguiente definición para el abuso de formas jurídicas: “se produce un abuso de las formas jurídicas, en materia tributaria, cuando se utiliza una forma inadecuada, extraña, inusual o artificiosa al fin económico perseguido por las partes, o un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos, que pretende obtener un ahorro o ventaja tributaria,

---

<sup>20</sup> BOETSCH G. Cristián, Ob. Cit. p. 121.

y que no es posible justificar o explicar por otra razón sustancial o motivo válido económico o extrafiscal.”<sup>21</sup>

Esta meritoria definición doctrinaria, no comprende estrictamente la figura de abuso de formas jurídicas establecida en el artículo 4 ter y siguientes del C.T., de la que se ha dicho<sup>22</sup> que siguió el modelo español, mutilando de éste la expresión “sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”. Igualmente, la norma chilena no exige justificar o explicar “otra **razón sustancial o motivo** válido económico o extrafiscal” para salvar de la figura de abuso, sino que basta con que no se hayan **producido** efectos económicos o jurídicos relevantes, aun cuando estos efectos no hayan sido la principal motivación del acto o serie de ellos. Así la definición doctrinaria tiene un elemento subjetivo, mientras que la figura legal de abuso del art. 4 ter del C.T. no la tiene.

Asimismo, no compartimos el empleo de la expresión “inusual” en la definición, por la incertidumbre que significa determinar qué es inusual y qué no lo es, considerando que este es un criterio esencialmente temporal. Hace algunos años por ejemplo, la ejecución particular de un deudor privado era usualmente ejercida por la vía del juicio ejecutivo, sin embargo cada vez es más “usual” que el acreedor utilice individualmente la vía concursal solicitando la liquidación forzada del deudor, por ser una vía que en los hechos resulta más efectiva. Luego el criterio de lo “usual” nos resulta vago y cambiante, no obstante reconocer que ha sido aceptada por la jurisprudencia extranjera.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> OSORIO M. Hugo, GONZÁLEZ O. Jaime, VILDÓSOLA G. Carla y VIDAL C. Vanesa, Ob. Cit p. 192.

<sup>22</sup> VERGARA Q. G. Ob. Cit. p. 451.

<sup>23</sup> WAHN P. Werner, Ob. Cit. p. 57.

## 2.2.- SOBRE EL ABUSO DEL DERECHO.

Como se indicó al inicio de este trabajo, buscamos determinar cuál es la relación entre el denominado “abuso de formas jurídicas” y lo que en el derecho común se denomina abuso del derecho, y, adicionalmente, cual es la relación de esta figura tributaria, con el denominado “fraude a la ley”.

Boetsch<sup>24</sup> señala que el abuso del derecho en materia tributaria es lo que la doctrina y la actual ley tributaria denominan “abuso de formas jurídicas”, por lo que según dicho autor estaríamos hablando de lo mismo.

Como ya adelantamos, Osorio, González, Vildósola y Vidal señalan que se produce un abuso de las formas jurídicas, en materia tributaria, cuando se utiliza una forma inadecuada, extraña, inusual o artificiosa al fin económico perseguido por las partes, o un conjunto o serie de actos o negocios jurídicos, que pretende obtener un ahorro o ventaja tributaria, y que no es posible justificar o explicar por otra razón sustancial o motivo válido económico o extrafiscal.

La norma tributaria alemana utiliza expresamente la expresión “abuso de formas jurídicas”. Así el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, prescribe “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup>BOETSCH G. Cristián, Ob. Cit. p.p. 110 y111.

<sup>25</sup>Traducida por SCHUSTER C., Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, Colex 2001, p.p. 191.

Luego, podemos decir que para la norma alemana, el abuso se constituiría al utilizar “formas jurídicas inadecuadas”. “Esto generó la natural duda al momento de definir ¿qué es una operación normal? Y más aún, la interrogante de si ¿Pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma “anormal”, “inusual” o “insólita” de manera precisa y adecuada? lo que en definitiva llevó a cuestionar la constitucionalidad del precepto. Sin embargo, la Corte Constitucional Federal se pronunció por la legitimidad y constitucionalidad del S 42 del AO, señalando además, que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad.”<sup>26</sup>

En definitiva, para determinar si la figura de “abuso de formas jurídicas” dada en materia tributaria se identifica totalmente con lo que se conoce en el derecho común como “abuso del derecho”, analizaremos de qué se trata este fenómeno.

### 2.2.1.- CONCEPTO DE ABUSO DEL DERECHO.

Resulta ahora pertinente para el objeto de nuestro trabajo, determinar qué entendemos por “abuso del derecho” en el derecho común, cómo surge y que finalidad busca satisfacer.

La elaboración de la Teoría del Abuso del Derecho, surge ineludiblemente de la noción de derechos subjetivos y como límite al ejercicio de éstos. El derecho subjetivo “es un poder de la voluntad, destinado a exigir el

---

<sup>26</sup> WAHN P. Werner, Ob. Cit. p. 57.

comportamiento y la prestación subsecuente, invocando en su apoyo la coercibilidad que proporciona el Estado”<sup>27</sup>. Según Kelsen, para quien no existe sino el derecho positivo, el derecho subjetivo se reduce al derecho objetivo en cuanto, según dicho autor, no son de distinta naturaleza, y aquel no existe sin un previo derecho objetivo.<sup>28</sup>

El ejercicio de los derechos subjetivos, reconoce ciertos límites, entre ellos el de la buena fe.

“Aquí nos encontramos no con un nuevo concepto, sino con una nueva dimensión de la buena fe. Aquí no se trata de la buena fe que subjetivamente deben tener u objetivamente respetar los que contraen o desarrollan una relación jurídica. Estamos en presencia de terceros, extraños a dicha relación, pero cuya buena fe no puede ser desconocida y, por lo tanto, su situación jurídica afectada por el ejercicio por un tercero de un derecho subjetivo.”<sup>29</sup>

Para claridad del lector, la buena fe es una de las instituciones más importantes en el ámbito del Derecho que trasciende en todas sus variantes, entendiéndose por tal a **la convicción íntima de actuar lícitamente**. Sin perjuicio de la acepción recién indicada, la buena fe adopta diversas características dependiendo de la materia en la cual estemos enfrentados. Así las cosas, en el Código Civil, en materia de posesión, el artículo 706 la define

---

<sup>27</sup> RODRIGUEZ G. Pablo, El abuso del derecho y el abuso circunstancial, Editorial Jurídica de Chile, reimpresión primera edición, 2004, p.70.

<sup>28</sup> FIGUEROA F. Miguel Angel, La teoría del abuso del derecho como límite al ejercicio de los derechos subjetivos, Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, 2009, p. 5.

<sup>29</sup> DUCCI C. Carlos, Derecho Civil, parte general, Editorial Jurídica de Chile, 1980, p. 229.

como “la conciencia de haber adquirido el dominio de la cosa por medios legítimos, exentos de fraude y de todo otro vicio...”

En el derecho tributario, particularmente en la materia que nos convoca, el artículo 4 bis del CT le impone una obligación al SII, la de reconocer la buena fe de los contribuyentes, para luego, indicar que *“La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprenden de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes”*, para, por último, indicar que no hay buena fe en los casos de elusión.

De la buena fe y su dimensión respecto de los terceros ajenos a las partes que desarrollan la relación jurídica, emana el límite del abuso del derecho subjetivo: “Nos hallamos frente al abuso del derecho, siempre que la pretensión que se hace valer no tiene por objeto satisfacer el `interés jurídicamente protegido` por la norma. Esto sucederá porque se reclama un beneficio que no corresponde o porque se excede el beneficio que tolera y ampara el respectivo derecho subjetivo.”<sup>30</sup>

Aparece entonces el abuso del derecho vinculado estrechamente al derecho subjetivo, cuya manifestación podemos encontrarla expresada en normas aisladas del derecho civil como el art. 582 del Código Civil dispone que “el dominio (que se llama también propiedad) es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente; no siendo contra la ley o contra derecho ajeno”; mas no sancionada expresamente como tal en nuestro derecho privado.

---

<sup>30</sup>RODRIGUEZ G. Pablo, Ob. Cit. p. 85.



De esta manera, debemos entender por abuso del derecho a la ocurrencia de una situación fáctica: cuando el ejercicio de un derecho resulta contrario a la buena fe, la moral, las buenas costumbres o los fines sociales y económicos del Derecho.

Adicionalmente a lo anterior, de las diversas teorías en cuanto a que debe entenderse por abuso del derecho, solo abundaremos en la recogida por nuestro ordenamiento jurídico, esta es, la que entiende el abuso del derecho como la aplicación de una materia determinada de los principios que rigen la responsabilidad delictual y cuasidelictual civil; ese abuso no es sino una especie de acto ilícito. Habrá abuso del derecho –según sus partidarios– cuando su titular lo ejerce dolosa o culpablemente; es decir, con la intención de dañar, o sin la diligencia o cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus actos o negocios propios<sup>31</sup>.

Luego, nuestro ordenamiento jurídico y hasta la dictación de la norma tributaria sobre “abuso de las formas jurídicas”, no tiene dentro de su legislación civil, una regulación explícita respecto del abuso del derecho, aunque sí emana de distintos preceptos legales. Así de diversas normas jurídicas<sup>32</sup> de nuestro derecho privado nacional encontramos manifestaciones de la teoría del abuso del derecho.

Ahora, ¿podríamos decir entonces que no obstante no tener una consagración institucional, el abuso del derecho aparece como un Principio General del Derecho? Se ha respondido negativamente, pero en la doctrina, legislación y jurisprudencia se observa una tendencia indesmentible a

---

<sup>31</sup>PACHECO G. Máximo, “Teoría del derecho”, Editorial Jurídica de Chile, 2004, p. 147

<sup>32</sup>El autor RODRIGUEZ G. Pablo, las expone y desarrolla en Ob. Cit. p. 205 y sigts.

considerar a la teoría del abuso del derecho uno de los fundamentos básicos de la ciencia jurídica actual.<sup>33</sup>

### 2.2.2.- PRESUPUESTOS.

Haciendo la prevención que el concepto de abuso del derecho es aún difuso y no pacífico, se han dado como presupuestos para el abuso del derecho los siguientes:<sup>34</sup>

a.- Invocación de un derecho subjetivo que efectivamente corresponde a quien pretende ejercerlo.

b.- Satisfacción de un interés, de la misma naturaleza de aquel tutelado por el derecho subjetivo que se invoca.

c.- Extensión o desviación del interés más allá de los límites que corresponden.

e.- Existencia de un perjuicio (material o moral) que tiene como antecedente directo y necesario la indebida extensión del interés o su desviación.

f.- Confrontación de dos intereses no tutelados, uno por extensión o desviación del interés tutelado, y el otro sin tutela alguna, de la cual se sigue el perjuicio antes mencionado.

---

<sup>33</sup>FIGUEROA F. Miguel Angel, Ob. Cit. p.p. 55 y 56.

<sup>34</sup>RODRIGUEZ G. Pablo, Ob. Cit. p.p. 198 y 199. Nótese que este autor denomina al fenómeno que estudiamos en este apartado "abuso del interés jurídicamente protegido en el derecho subjetivo".

g.- Prevalencia del interés “pasivo” por sobre el interés “activo”, atendido el hecho de que el interés activo altera y subvierte el orden establecido al momento de consumarse el perjuicio.

### 2.2.3.- EFECTOS.

Los efectos del abuso del derecho, en principio serán que el acto abusivo no estará amparado por el derecho objetivo. Así según Barros Bourie, se desprenden los siguientes efectos<sup>35</sup>:

“Si el abuso recae en el ejercicio de una acción civil, el titular queda privado de la pretensión respectiva. Así, por ejemplo, aunque el vendedor haya incurrido en el incumplimiento de alguna obligación conexa pactada en el contrato de compraventa, puede ocurrir que el comprador carezca de la acción resolutoria (que formalmente le corresponde según el Art. 1489), si atendidas las circunstancias del contrato, tal incumplimiento resulta proporcionalmente insignificante.

Si el abuso ha recaído en el ejercicio de un derecho potestativo (esto es, de una competencia conferida para configurar o modificar relaciones jurídicas), el efecto será la ineficacia del acto. La ineficacia será de nulidad o inoponibilidad, según resulte de las reglas técnicas que resulten aplicables. Así, el acto realizado en fraude a terceros será inoponible, porque ningún vicio de nulidad afecta el acto con efectos generales de ineficacia (véanse

---

<sup>35</sup>BARROS B. Enrique, “Tratado de Responsabilidad Extracontractual”, Editorial Jurídica de Chile, 2007, p.p. 611 y sgtes.

ejemplarmente Art. 2468 y 1753 inc 2º). Por el contrario, si el acto tiene por fin eludir la aplicación de una norma de orden público, la sanción será la nulidad, pues en tal caso estará normalmente afectado de los vicios de objeto o causa ilícitos. La superación del límite que las buenas costumbres y el orden público imponen al ejercicio del derecho potestativo a convenir libremente cualquier contrato tiene como sanción precisa ese efecto de nulidad (arts 1461 y 1467 en relación con 1682 inc 1º).

Si los efectos del acto abusivo se prolongan en el tiempo, corresponde interponer una acción civil orientada a evitar o terminar el daño provocado. La acción estará destinada a obtener que quien ejerce abusivamente el derecho (o amenaza hacerlo) omita la conducta y suprima los efectos dañosos ya producidos. El objeto de la acción es impedir un acto o provocar la restitución del estado de cosas afectado por el acto ya realizado (...)."

Por último, otros autores sostienen que, como el abuso del derecho es una especie de delito civil, quien cae en la mentada conducta deberá resarcir los daños que de ella provengan, es decir, el abuso del derecho es sancionado mediante la indemnización del daño que el titular ha causado con este.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup>PACHECO G. Máximo, *Ob Cit.* p. 147

### 2.3.- EL FRAUDE A LA LEY.

Otro concepto estrechamente vinculado con el abuso del derecho, y cuyo estudio los autores generalmente estudian conjuntamente, es el fraude a la ley.

Se ha dicho que al abuso del derecho y el fraude a la ley se encuentran vinculados por una relación de género a especie, así “Desbois en la misma línea piensa que el abuso es un género de actos ilícitos y el fraude una especie de ese género, caracterizado por los rodeos empleados, por las combinaciones ingeniosas, en abuso, en cambio, no se emplean tales expedientes, la violación es más directa”<sup>37</sup>.

También se ha diferenciado<sup>38</sup> el abuso del derecho del fraude a la ley, en el sentido de que en la primera concurre solo una norma, que es aquella que establece el derecho ejercido abusivamente, mientras que en la figura del fraude a la ley serían al menos dos las normas defraudadas, la ley defraudada y la de cobertura, sin perjuicio de que pueden comprender una pluralidad de normas.

Estimamos en este último orden, que en el género abuso del derecho, y respecto de la materia que nos ocupa, la norma que establece el derecho ejercido abusivamente es aquella que consagra la libertad económica (artículo

---

<sup>37</sup> MARTINEZ C. Rafael, Ob. Cit. p. 364.

<sup>38</sup> FUEYO L. Fernando, “El fraude a la ley”, Revista de Derecho y Jurisprudencia n°88, año 1991.

21 de la Constitución Política de la República), o llevado al plano del derecho privado, la autonomía de la voluntad o libre contratación, que estaría consagrado<sup>39</sup> en el artículo 1545 del Código Civil. Mientras que las normas que fraguan el fraude a la ley, serían tan diversas que deben de apreciarse en el caso concreto, según su utilización artificiosa o ingeniosa.

Vial Del Río<sup>40</sup> señala que el fraude a la ley “consiste en procedimientos en sí lícitos, o en maniobras jurídicas a veces ingeniosas, que tiene la apariencia de legalidad, y que, sin embargo, permiten realizar lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley ordena”.

Dicha definición aparece de suyo llamativa a la luz de lo ya visto en cuanto al abuso de las formas jurídicas. A mayor abundamiento resulta notable que Rodríguez Grez<sup>41</sup> lo identifica como “abuso de contratación”, señalando que este abuso se confunde con el llamado fraude a la ley, el cual se caracteriza por la celebración de una serie de convenciones (dos o más), independientemente lícitas y regulares, pero cuyos efectos en conjunto y combinados eluden el espíritu de la ley. Utiliza este autor como ejemplo de abuso de contratación una operación que tiene mucha de la lógica de los denominados esquemas tributarios, al señalar los contratos de arrendamiento a 99 años seguido de un contrato de promesa exigible al término del arrendamiento, que se utilizaron para burlar la prohibición de venta a los adquirentes de las parcelas adquiridas a la Corporación de Reforma Agraria.

---

<sup>39</sup> ABELIUK M. René, “Las Obligaciones”, Thomson Reuters, 6ª Edición, 2007, p.144.

<sup>40</sup> VIAL D. Víctor, “Teoría General del Acto Jurídico”, Editorial Jurídica de Chile, 2006, p. 211.

<sup>41</sup> RODRIGUEZ G. Pablo, Ob. Cit. p.p. 102 y 103.

Fueyo<sup>42</sup>, a propósito del fraude a la ley, indica que en las normas tributarias es donde se dan relevantes esfuerzos para evitar situaciones de fraude a la ley tendientes a evitar o eludir el hecho gravado: “Se persigue contrarrestar posibles fraudes a la ley que sería fácil de cometer de no mediar esas disposiciones de resguardo o prevención convenientemente estudiadas. Podrían citarse muchos ejemplos en la historia legislativa nacional; pero ninguno de tanta envergadura, con empleo de tanta agudeza sobre el eventual fraude, ni tan reciente, como el de la Ley N° 18.985, publicada en el Diario Oficial de 28 de junio de 1990, que se refiere a una importante reforma tributaria. Esta reforma está destinada, entre otras cosas, al ingreso de contribuyentes agricultores y transportistas al sistema de renta efectiva en reemplazo del de renta presunta, como sucedía hasta el momento. Se dispusieron expresamente normas cautelares del interés fiscal para impedir cualquier intento, hasta el más difícil de imaginar, fin de que el contribuyente encontrara cerrado cualquier camino conducente al fraude a la ley. La prolija agudeza empleada por el legislador a este respecto contempló toda clase de actos o contratos destinados a un fin fraudulento. Se acudió a la asesoría técnica de abogados expertos en materia tributaria, justamente aquellos que aconsejan habitualmente al contribuyente deseoso de pagar el mínimo de impuestos.”

Resalta como característica del fraude a la ley que en ésta están en juego dos o más actos o negocios jurídicos.

---

<sup>42</sup> FUEYO L. Fernando, “El fraude a la ley”, Revista de Derecho y Jurisprudencia n°88, año 1991.

Esta institución no está regulada en nuestra legislación, pero la repugnancia al fraude es un elemento presente en el Código Civil de forma general y también concreta.<sup>43</sup>

### 2.3.1.- PRESUPUESTOS DEL FRAUDE A LA LEY.

Se ha señalado por algunos autores, que los presupuestos o los elementos que deben acontecer para estar frente al fraude a la ley serían dos:

Un elemento **material u objetivo**, que dice relación con la ocurrencia de un resultado que la ley no quiere. En tal sentido, el resultado del acto jurídico realizado es equivalente al resultado prohibido por la norma.

Un elemento **intencional o subjetivo**, que dice relación con la intención del sujeto de realizar un acto con el propósito de burlar la ley y obtener un resultado que esta no pretende.

### 2.3.2.- EFECTOS.

Fueyo, respecto de los efectos del fraude a la ley, señala que “la ilicitud aparece como evidente porque es algo contrario o en oposición al derecho, o bien se cae en el exceso por ejercicio abusivo del derecho. En el evento de

---

<sup>43</sup> Para mayor profundidad ver MARTINEZ C. Rafael, Ob. Cit. p.p. 365 y sigs.



producirse daño, la ilicitud da lugar a su reparación”<sup>44</sup>; mientras que Domínguez señala como sanción, la inoponibilidad del acto y la indemnización de perjuicios<sup>45</sup>. Llevándolo al plano tributario, la sanción sería el “cobro de los impuestos eludidos al emitir el acto inoponible al Fisco”<sup>46</sup>. Estimamos acertadas esta posición en cuanto a la inoponibilidad e indemnización de perjuicios como sanción al fraude a la ley; sin perjuicio de lo anterior, hacemos presente que otros autores<sup>47</sup> han sostenido que la sanción al fraude a la ley sería la nulidad absoluta del acto, o complejo de actos jurídicos, lo que fundados en el argumento de que éstos son contrario a la ley.

#### 2.4.- RELACION ENTRE ABUSO DE FORMAS JURIDICAS, ABUSO DEL DERECHO Y FRAUDE A LA LEY.

Hemos analizado el fenómeno de abuso del derecho y relacionado con éste, el fraude a la ley; para dilucidar si la figura antielusiva denominada “abuso de formas jurídicas” se identifica con aquel o si corresponden a cuestiones distintas.

La figura del abuso de formas jurídicas del Código Tributario comparte elementos con la figura del abuso del derecho propia del derecho común, como lo es “el abuso”, pero tiene características que la diferencian haciéndola más

---

<sup>44</sup>Citado por MARTINEZ C. Rafael, en Ob. Cit. p. 373.

<sup>45</sup> DOMINGUEZ A. Ramón, “Fraus omnia corrumpit: notas sobre el fraude en el Derecho Civil”, Reviste de Derecho y Jurisprudencia, n°89, 1991.

<sup>46</sup>MARTINEZ C. Rafael, en Ob. Cit. p. 374.

<sup>47</sup> VIAL D. Víctor, Ob.Cit. p. 214.

específica, como el requisito de procedencia, de ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes.

Existe una importante similitud entre lo que hemos llamado abuso de formas jurídicas con lo que la doctrina llama el fraude a la ley. Si bien el fraude a la ley no tiene un desarrollo doctrinario acabado que permita delimitarlo claramente del abuso del derecho, y que para explicarlo se deba de recurrir a ejemplos, estos ejemplos resultan notablemente similares a los esquemas tributarios que la norma anti elusiva general pretende evitar.

En la misma línea anterior, y como se ha indicado en este trabajo respecto del abuso del derecho y el fraude a la ley, que estarían según la doctrina en una relación de género y especie respectivamente, podemos afirmar que el abuso de las formas jurídicas es una sub especie del fraude a la ley, siendo el principal obstáculo para identificarlos plenamente, el hecho que el fraude a la ley para considerarse como tal, no requiere de la ausencia de efectos económicos o jurídicos relevantes, como requiere nuestra norma anti elusiva general. Luego, la secuencia de continente a contenido es: Abuso del Derecho – Fraude a la Ley – Abuso de las Formas Jurídicas.

Esta relación también se observa en los efectos que producen los fenómenos estudiados. Así la sanción del abuso del derecho produce la ineficacia del acto, que podrá ser su nulidad o inoponibilidad. Por su parte la sanción del fraude a la ley produce la inoponibilidad del acto. Es en la sanción al fraude a la ley donde la elusión tributaria, es decir, la del Código Tributario, encuentra otro elemento común, la inoponibilidad. Esto con la prevención de que civilmente la inoponibilidad es sólo a favor del Fisco. De esta manera, el

Servicio de Impuestos Internos estará habilitado para liquidar y girar los impuestos que las partes evitaron con el acto jurídico, pero este, seguirá siendo válido y eficaz.

## **VII.- CONCLUSIONES.**

1.- Es lícito hablar de Planificación Tributaria, que es una manifestación de la libertad económica, siempre que no se configuren los supuestos de simulación relativa y abuso de formas jurídica sancionadas en las normas del artículo 4 bis y siguientes del Código Tributario.

2.- En el desarrollo de este trabajo, expusimos las principales características y efectos de la simulación civil, abuso del derecho y fraude a la ley. De esta manera, en forma previa a la entrada en vigencia de la norma general antielusión, podemos afirmar de que sí existían principios o instituciones legales que buscaban hacer efectiva la verdadera intención de las partes frente a la ejecución de un determinado acto jurídico. Con lo anterior queremos decir que, si un determinado contribuyente, ejecutaba un acto jurídico que no obedecía a su verdadera intención y por tanto, disimulando su verdadero querer, y aquella conducta ocasionaba un perjuicio fiscal, el Servicio de Impuestos Internos sí contaba con mecanismos para poder atacar dicho acto, a través de las diversas acciones que se contemplaban en nuestra legislación para tales efectos, como por ejemplo, la acción de nulidad (lo anterior sin perjuicio de la existencia de las normas anti elusivas especiales).

Lo que sí debemos aplaudir, no obstante no observarse a esa fecha procedimientos que persigan declarar la elusión, es precisamente la regulación procesal de esta institución que establecen los artículos 4 quinquies y 160 bis del Código Tributario delimitando la forma en que ha de conocerse y declararse la elusión tributaria, situación ajena a la del derecho común, ya que en aquel no se contemplan procedimientos especiales para perseguir estas figuras.

Luego, a diferencia del abuso del derecho y del fraude a la ley, el abuso de las formas jurídicas sí tiene un procedimiento especial de sanción, apartado de los procedimientos judiciales ordinarios.

3.- No podemos establecer una total correspondencia entre el abuso de formas jurídicas establecida en el Código Tributario y el abuso del derecho desarrollada por el derecho común. Sin embargo tanto, a la luz de los presupuestos de estas figuras y del fraude a la ley y de la sanción propuesta para cada una, sí podemos establecer que existe una relación de **género, especie y sub especie**, entre abuso del derecho, fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas estudiada.

## VIII.- BIBLIOGRAFÍA.-

- 1.- ABELIUK M. René, *Las Obligaciones*, Thomson Reuters, 6ª Edición, 2007.
- 2.- ASTE M. Christian, *Reforma Tributaria, Comentada y Explicada*, primera edición Thomson Reuters, Santiago, 2015.
- 3.- BARROS B. Enrique, *Tratado de Responsabilidad Extracontractual*, Editorial Jurídica de Chile, 2007.
- 4.- BOETSCH G. Cristián, *La norma general anti elusión*, Ediciones UC, año 2016.
- 5.- DIEZ D. Raúl *La simulación de contrato en el Código Civil chileno*, Fallos del Mes, 1982.
- 6.- DOMINGUEZ A. Ramón, *Fraus omnia corrumpit: notas sobre el fraude en el Derecho Civil*, Reviste de Derecho y Jurisprudencia, n°89.
- 7.- DUCCI C. Carlos, *Derecho Civil, parte general*, Editorial Jurídica de Chile, 1980.
- 8.- FIGUEROA F. Miguel Angel, *La teoría del abuso del derecho como límite al ejercicio de los derechos subjetivos*, Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción, 2009.
- 9.- FUEYO L. Fernando, *El fraude a la ley*, Revista de Derecho y Jurisprudencia n°88.
- 10.- MARTINEZ C. Rafael, *El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho*, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad de Católica de Valparaíso XXIX, Segundo Semestre de 2007.
- 11.- OSORIO M. Hugo, GONZÁLEZ O. Jaime, VILDÓSOLA G. Carla y VIDAL C. Vanesa, *Elusión, Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*, primera edición Librotecnia, Santiago, 2016.

- 12.- PACHECO G. Máximo, *Teoría del derecho*, Editorial Jurídica de Chile, 2004.
- 13.- PESCIO V. Victorio, *Manual de Derecho Civil*, T. II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
- 14.- RIVERA N. Teodoro, Reflexiones en torno a la Libertad de Empresa en la Constitución de 1980, en “*20 años de la Constitución Chilena 1981-2001*”, Universidad FinisTerra, Santiago, 2001.
- 15.- RODRIGUEZ G. Pablo, *El abuso del derecho y el abuso circunstancial*, Editorial Jurídica de Chile, reimpresión primera edición, 2004.
- 16.- SCHUSTER C., Traducción Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, Colex 2001.
- 17.- UGALDE P. Rodrigo y GARCÍA Escobar Jaime, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, tercera edición Legal Publishing, Santiago, 2009.
- 18.- VERGARA Q. Gonzalo, *Norma Antielusiva General*, Editorial Libromar, 2016.
- 19.- VIAL D. Víctor, *Teoría General del Acto Jurídico*, Editorial Jurídica de Chile, 2006.
- 20.- WAHN P. Werner, *Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas consideraciones al respecto*, Revista de Estudios Tributarios Nº 5, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.
- 21.- Servicio de Impuestos Internos, *Circular 40*, 05 de junio de 2015.
- 22.- Servicio de Impuestos Internos, *Circular 65*, del 23 de julio de 2015.
- 23.- HISTORIA DE LA LEY 20.780, p. 8 *disponible* en: [http://www.bcn.cl/catalogo/detalle\\_libro?bib=253746&n=1](http://www.bcn.cl/catalogo/detalle_libro?bib=253746&n=1) (27-12-2016).

## INDICE

I.- INTRODUCCIÓN.-	¡Error! Marcador no definido.
A.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	¡Error! Marcador no definido.
B.- HIPOTESIS.	¡Error! Marcador no definido.
II.- ANÁLISIS HISTORIA DE LA LEY Nº 20.780 Y 20.899.	¡Error! Marcador no definido.
A.- ASPECTOS GENERALES.-	¡Error! Marcador no definido.
B.- OBJETIVOS.	¡Error! Marcador no definido.
C.- PRINCIPALES CAMBIOS.	¡Error! Marcador no definido.
1.- Modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante también e indistintamente como “LIVS”).	¡Error! Marcador no definido.
2.- Modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante también e indistintamente como “LIR”).	¡Error! Marcador no definido.
3.- Modificaciones al Código Tributario (en adelante también e indistintamente como “CT”).	¡Error! Marcador no definido.
D.- PROTOCOLO DE ACUERDO.	¡Error! Marcador no definido.
E.- LEY 20.899.-	¡Error! Marcador no definido.
F.- OBJETIVOS LEY 20.899.	¡Error! Marcador no definido.
G.- PRINCIPALES CAMBIOS DE LEY 20.899.	¡Error! Marcador no definido.
1.- Simplificaciones, perfecciones y modificaciones a la Ley de Impuesto a la Renta.	¡Error! Marcador no definido.
2.- Simplificaciones, perfecciones y modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.	¡Error! Marcador no definido.

3.- Simplificaciones, perfecciones y modificaciones al Código Tributario. .... ¡Error!  
**Marcador no definido.**

**III.- ANÁLISIS GENÉRICO SOBRE LOS PRINCIPALES CAMBIOS EN EL CÓDIGO  
TRIBUTARIO FRENTE A LA REFORMA TRIBUTARIA 2014. .... ¡Error! Marcador no  
definido.**

A.- NOTIFICACIONES. .... ¡Error! Marcador no definido.

B.- NORMAS CONTABLES..... ¡Error! Marcador no definido.

C.- NORMA PROBATORIA..... ¡Error! Marcador no definido.

D.- PLAZOS DE REVISIÓN..... ¡Error! Marcador no definido.

E.- MEDIOS DE FISCALIZACIÓN..... ¡Error! Marcador no definido.

F.- NORMAS DE TRAZABILIDAD..... ¡Error! Marcador no definido.

G.- TÉRMINO DE GIRO..... ¡Error! Marcador no definido.

H.- OBLIGACIÓN DE INFORMAR..... ¡Error! Marcador no definido.

I.- OBLIGACIÓN DE EMITIR DOCUMENTOS TRIBUTARIOS... ¡Error! Marcador no  
**definido.**

J.- NUEVAS INFRACCIONES..... ¡Error! Marcador no definido.

K.- PROCEDIMIENTO EJECUTIVO..... ¡Error! Marcador no definido.

L.- NOTIFICACIÓN POR MORA. .... ¡Error! Marcador no definido.

LL.- SUBASTA. .... ¡Error! Marcador no definido.

M.- FACILIDADES PARA EL PAGO DE LOS IMPUESTOS..... ¡Error! Marcador no  
**definido.**

N.- INFORMACIÓN PARA FACILITAR EL COBRO. .. ¡Error! Marcador no definido.

Ñ.- MEJORAS EN LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA.. ¡Error! Marcador no definido.



O.- ELUSIÓN TRIBUTARIA POR ABUSO O SIMULACIÓN .....	¡Error! Marcador no definido.
1.- Evolución del concepto de elusión.....	¡Error! Marcador no definido.
2.- Incorporaciones de la LEY 20.899.-.....	¡Error! Marcador no definido.
<b>IV.- CONCEPTOS RELEVANTES .....</b>	<b>2</b>
A.- PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA. ....	2
B.- ELUSIÓN.....	5
C.- EVASIÓN. ....	8
<b>V.- ESCENARIO PREVIO A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA NORMA GENERAL ANTELUSIÓN. ....</b>	<b>9</b>
A.- NORMAS ESPECIALES ANTELUSIVAS.....	9
B.- ACTITUD DEL PLANIFICADOR FRENTE A ESTAS NORMAS.....	10
<b>VI.- LA NORMA GENERAL ANTELUSIÓN FRENTE A LAS NORMAS DEL DERECHO COMÚN. ....</b>	<b>11</b>
HIPOTESIS QUE CONFIGURAN LA ELUSIÓN TIPIFICADA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO. ....	11
1.- LA SIMULACIÓN. ....	12
1.1.- CONCEPTO. ....	12
2.- EL ABUSO DE LAS FORMAS JURIDICAS.....	15
2.1.- CONCEPTO TRIBUTARIO.....	15
2.2.- SOBRE EL ABUSO DEL DERECHO.....	21
2.3.- EL FRAUDE A LA LEY. ....	29
2.4.- RELACION ENTRE ABUSO DE FORMAS JURIDICAS, ABUSO DEL DERECHO Y FRAUDE A LA	

LEY.....	
.....	67
<b>VII.- CONCLUSIONES.</b> .....	35
<b>VIII.- BIBLIOGRAFÍA.-</b> .....	37